

GE_GERICHTE ATA/85/2014 vom 12. Februar 2014

GE Cour de justice, 2014-02-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_85_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/85/2014 du 12 février 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/85/2014 del 12 febbraio 2014

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - RS D 3 17). 2)

Le seul point litigieux est le montant du salaire de base des trois actionnaires dirigeants à prendre en considération pour déterminer le montant de la reprise au titre de salaire excessif pour l'exercice 2007 et son report pour l'exercice 2008.

Le principe d'une telle reprise, sanctionnant une distribution dissimulée de bénéfice au moyen du versement de salaires disproportionnés aux intéressés (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e édition, 2012, n. 42 p. 236) n'est en effet plus contesté par A_____.

C'est le lieu de rappeler qu'en présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (X. OBERSON, op. cit., n. 43 p. 236). 3) a. Il appartient à l'administration fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 ; X. OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238).

b. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est pas sans limite sous l'angle fiscal. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 ; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 111). Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la

- 7/10 - A/4284/2010 société (E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans

l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1).

c. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Elle consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part au bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires.

La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été confirmée par le Tribunal fédéral dans la mesure où elle conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). Elle a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/748/2011 du 6 décembre 2011 et les références citées). Le recours à la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires salariés constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable, n'est pas contesté à ce stade du litige.

d. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données permettant de déterminer la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitables, il est admissible, selon la jurisprudence, de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte

- 8/10 - A/4284/2010 pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118).

La juridiction de céans a avalisé, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode valaisanne, le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises et aboutissant à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 et les références citées). Les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Cet

instrument a d'ailleurs déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013). Le principe de l'utilisation de ce calculateur n'est pas remis en question devant la chambre de céans par les parties. 4)

Lorsqu'il a fait usage de l'outil de calcul précisé, le TAPI a, à l'instar de l'AFC, individualisé le salaire de chacun des actionnaires dirigeants en cause en prenant en compte les critères correspondant à la branche d'activité, à leur formation universitaire, à leur âge, à leur ancienneté, à leur position de cadre supérieur en charge des travaux les plus exigeants et définissant la stratégie de l'entreprise, et au nombre d'heures de travail hebdomadaires.

Parmi les trois salaires mensuels de base proposés par le calculateur, l'AFC a toutefois retenu le salaire médian, tandis que le TAPI a considéré qu'il fallait retenir le salaire supérieur en raison des postes de directeur général, respectivement directeurs adjoints, de leurs cahiers des charges et de leurs responsabilités élevées dans une société employant septante-cinq personnes, en se fondant sur la jurisprudence de la chambre de céans rendue dans l'ATA/674/2011.

Toutefois, cette dernière espèce concernait une situation tout à fait particulière, soit celle d'une entreprise d'architecture dont la qualité des prestations fournies et le développement de la clientèle reposaient sur les deux animateurs principaux, soit les deux membres fondateurs de la société, architectes de renommée internationale âgés de plus de 60 ans, seuls cadres actionnaires de la société, siégeant au conseil d'administration et disposant seuls d'une signature individuelle, qui assuraient la haute direction de l'entreprise et à ce titre seuls responsables de la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société depuis plus de vingt-cinq ans, mais aussi de la recherche de clientèle, du suivi de chantiers d'envergure – parmi lesquels le plus grand chantier privé de Suisse représentant CHF 1'000'000'000.- de travaux – comme de l'exécution de mandats d'expertises ou de participation en qualité de juré à des concours

- 9/10 - A/4284/2010 d'architecture. Ils étaient également en charge de la gestion du personnel et des finances.

Les éléments figurant au dossier ne permettent pas d'appliquer cette jurisprudence à la situation d'A_____. Les postes de direction assumés par les trois actionnaires dirigeants leurs confèrent certes des responsabilités élevées, qu'ils ne peuvent toutefois pleinement exercer seuls puisque ne disposant que d'une signature collective à deux, et leur implication dans la bonne marche et le développement de la société depuis sa création n'a pas été remis en cause, mais il n'est pas démontré que ceux-ci ne reposaient que sur eux, contrairement à ce qui était le cas pour la société financière ne comportant que cinq actionnaires employés, dont la situation a fait l'objet de l'ATA/736/2013 du 5 novembre 2013.

Faute d'éléments probants suffisants pour retenir le salaire supérieur proposé par le calculateur de l'OGMT dans les cas des trois actionnaires dirigeants de l'intimée, le TAPI aurait dû admettre que l'AFC avait retenu à bon droit le salaire médian pour procéder au calcul de la rémunération admissible et en déduire celle qui était excessive. 5)

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et les quatre décisions sur réclamation de l'AFC du 12 octobre 2010 relatives à l'ICC et à l'IFD 2007 et 2008 seront rétablies, de même que les quatre bordereaux rectificatifs y annexés.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'A_____ et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.